تمهيد:

المخطط المحاسبي الوطني جاء لخدمة مرحلة خاصة دامت لأكثر من ثلاثة عقود، كان فيها النظام الاقتصادي ذو طابع اشتراكي، اقتصاد مغلق عن المحيط الخارجي، لكن بعد التحولات التي طرأت على الاقتصاد الوطني و اتجاهه نحو اقتصاد السوق و انفتاحه عن السوق العالمية، مما ترتب عنه خوصصة بعض المؤسسات، و جلب الاستثمارات الأجنبية، وللتكيف مع المتطلبات الجديدة كان لزاما على الدولة الجزائرية إجراء إصلاحات على نظامها المحاسبي يتلاءم مع المعايير المحاسبية الدولية.

و بمقارنة المعايير المحاسبية الدولية مع التقنيات المحسبية المستعملة في الجزائر حسب المخطط الوطني المحاسبي (PCN) نجد أن بعض المعايير تتوافق مع المخطط المحاسبي الجزائري، إلا انه يوجد تباين مع البعض الأخر .فالهدف الأساسي للمعايير هو تقريب و توحيد و تكييف الأنظمة المحاسبية المحلية مع ما هو موجود على المستوى الإقليمي و العالمي و يولد الثقة لدى المستثمرين، هذه العملية تتطلب طبعا تحضيرات مادية و بشرية للانتقال إلى النظام المحاسبي الموحد.

المبحث الأول:النظام المالي المحاسبي

المطلب الأول:أوجه التقارب مع المخطط الوطني المحاسبي75

مما سبق ذكره فان العديد من المعايير تتطابق مع هو معمول به في الجزائر، نذكر منها:

1. إعادة تقييم الاستثمارات (Reévalution) التي أحدثها المشرع الجزائري في 1996/10/12 من خلال المرسوم التنفيذي رقم 96-336. و الذي يبين شروط إعادة تقييم الاستثمارات، و الاهتلاكات المرتبطة بها، و هذا يتطابق مع المعيار (LAS 16) الخاصة بقواعد التسجيل والتقييم للاستثمارات المادية، و التي تعالج بالأخص حساب تكلفة هذه الأصول، و اهتلاكاتها و إمكانية إجراء عملية إعادة التقييم.
2. كذلك بالنسبة لمصروفات البحث والتطوير المحتواة ضمن حساب المصروفات الإعدادية (20) في المخطط الوطني المحاسبي 75 ، و التي تطفأ على مدار خمس سنوات كحد أقصى، هذا الجزء بالتدقيق يتماشى مع المعيار (IAS 9) الذي استبدل بالمعيار (IAS 38) الاستثمارات المعنوية . الذي يحدد الشروط الواجب توافرها حتى تسجل هذه النفقات في الميزانية بدل من تسجيلها ضمن الأعباء.

المطلب الثاني: أوجه الاختلاف مع المخطط الوطني المحاسبي75

أوجه الاختلاف بين المخطط الوطني المحاسبي 75 والمعايير المحاسبية الدولية كثيرة، فهي جوهرية نذكر منها:

المعيار (IAS 17)العقود الايجارية الذي يخص تسجيل العقود الايجارية عند المؤجر و المستأجر، بينما المخطط الوطني المحاسبي لا يدرج الاستثمارات المتحصل عليها عن طريق الإيجار ضمن الأصول الثابتة لعدم توفر شرط الملكية.

كذلك (IAS 14) الخاص بالمعلومات القطاعية الضرورية اللازمة من أجل تقدير الأفاق المستقبلية وأخطار المؤسسة المتنوعة، والتي تخص أحيانا الفروقات الهامة المتعلقة بالكفاءة، والإمكانات التجارية، والأخطار بين قطاعات الإنتاج أو المناطق الجغرافية، هذا المعيار ينظم طبيعة المعلومة الواجب نشره ا[1] بينما المخطط الوطني المحاسبي لا يقدم معلومات مفصلة بمختلف قطاعات النشاط كرقم الأعمال والأرباح حسب قطاع النشاط و المنطقة الجغرافية.

أما الاختلاف الأساسي هو أن المخطط الوطني المحاسبي يقدم القوائم بمعلومات تاريخية لا تعبر عن حقيقة الواقع، و لا تمكن من معرفة الوضع المالي، و قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها، بل يتطلب الأمر الانتقال من الميزانية المحاسبية إلى الميزانية المالية حتى يتسنى تحليلها لمعرفة

1- شناي عبد الكريم - مرجع سابق الذكر-ص 20.

الوضعية المالية الحقيقية، و اتخاذ القرارات الضرورية .
عكس ذلك المعيار المحاسبي (IAS 1) الذي يقدم القوائم المالية مباشرة بقيم حالية، و بالتالي الميزانية في حد ذاتها هي ميزانية مالية .كذلك نلاحظ في المخطط الوطني المحاسبي غياب جدول يبين التدفقات النقدية كما هو الحال في المعيار (IAS 7).

المطلب الثالث:النتائج المتوقعة من اعتماد النظام المحاسبي المالي

أي إصلاح و في أي مجال وخاصة إذا تعلق الأمر بالنش اط الاقتصادي، فانه يتوقع مصادفة صعوبات ستعترض عملية التطبيق، إلا أنه لابد من خوض التجربة، بعدها تقيم و تزال الآثار السلبية. فالانتقال من نظام محاسبي ذو توجه اشتراكي يخدم مرحلة اقتصادية انتهت، إلى نظام اقتصاد السوق، ليست بالعملية السهلة، إنما تتطلب الجرأة و الإرادة القوية، خاصة أن العملية تشمل الاقتصاد الوطني ككل، و لا بد من إجراء الإصلاحات
مهما كلف الثمن. و عليه سوف نتطرق للنتائج المتوقعة من جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، وأيضا المنافع و النقائص و المشاكل الخاصة بإدماج المعايير المحاسبية و القواع د الضريبية.

الفرع الأول:الرهانات و الآثار المتوقعة عن اعتماد النظام المحاسبي المالي

الاقتصاد الجزائري يتشكل من قطاعات متنوعة، لكل منها طريقته في كيفية الانتقال من النظام المحاسبي الحالي إلى النظام المحاسبي المالي، و لكل من هذه القطاعات علاقة بالوظيفة المالية، مراقبة التسيير، عملية الاندماج، الإعلام الآلي، و غيرها من المجالات التي يمسها هذا التغيير بدرجات متفاوتة.

- **الآثار المتوقعة على الاقتصاد الوطني**

النظام المحاسبي المالي يحث على إعداد قوائم تأخذ بعين الاعتبار نظرة المستثمر، وربط مبدأ الحذر بالملائمة و الموض وعية، و تأخذ بمبدأ أفضلية الجوهر عن الشكل، من خلال مطابقة جوهر العمليات و الأحداث في كافة الأحوال مع شكلها القانوني .و اختيار طريقة التقييم بالقيمة العادلة، مما يسمح بإجراء المقارنات للمؤسسات من خلال الزمن و الفضاء.
و في ظل غياب سوق مالية منتظمة و بورصة نشطة يبقى التقييم بالقيمة العادلة
يشوبه نوع من الحذر، خوفا من أن تكون عملية التقييم مبالغ فيها أو أدنى من الحقيقة، مما يؤثر على النتيجة و الأموال الخاصة، و ما ينجم عن ذلك من أخطار التقلبات المالية.

- **الآثار المتوقعة على مستوى المؤسسات**

تطبيق النظام المحاسبي الم الي سيمكن المؤسسات من إصدار معلومات مالية كاملة، مفهومة وذات مصداقية، يكون لها تأثير على المستثمرين المحليين و الأجانب، طبعا هذه الغزارة في المعلومات تجعل المؤسسات في حاجة إلى تطوير و استعمال الإعلام الآلي في نظام معلوماتها.

فالقوائم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي تتطلب الحصول على برمجيات للتسيير، تسمح بإعداد القوائم المالية بسرعة و فعالية و موضوعية . هذا النظام الجديد سيسمح للمحللين الماليين بإجراء التحليلات المالية في أسرع وقت، عكس ما هو جاري الآن من إجراء تعديلات و تغييرات للقيم، و ما تتطلبه من وق ت للحصول على وضعية مالية تمكن المستعملين من اخذ صورة عن وضعية المؤسسة.

كل هذه المستجدات في النظام المحاسبي المالي تتطلب التحضير الجيد من قبل المؤسسات من جهد و مال، من حيث تكوين الإطار الكفء الذي يستطيع قراءة و ترجمة **المعايير، و** التكيف مع المستجدات على أساس أنه يوجد اختلافات كثيرة عن ما هو موجود في المخطط الوطني المحاسبي من ناحية، و من ناحية أخرى اقتراب تاريخ بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي، فان المدة قصيرة للتكيف مع الحسابات الجديدة، و طرق التقييم، و حتى النتائج ستتناثر بإعادة التقييم في نهاية كل فترة.

يبقى أهم تأثير ستواجهه المؤسسات عند تطبيق النظام المحاسبي المالي هو الربط بينه و الضرائب، فالتكيف مع المعايير المحاسبية الدولية يلزم المؤسسات بان تقدم في الملحق :التقريب بين النتيجة المحاسبية، وأعباء الضرائب المسجلة في قائمة الدخل، و الأعباء الناتجة عن تطبي ق المعدلات الضريبية الفعلية .هذه العملية تتطلب إعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الضريبية، يعني النتيجة التي تكون قاعدة لحساب الضريبة على الأرباح

ويمكن حصر العناصر التي تكون محل فرق تقييم من أجل تحديد النتيجة بين المعايير المحاسبي و القواعد الضريبية:

- تقنيات الاهتلاك و انخفاض الأصول، و ملاحظة خسائر القيمة (فالمعايير تبجل تنظيم مقاربة اقتصادية أو مالية).
- تقنيات تحويل الديون و الحقوق بالعملة الأجنبية .
- تسجيل عمليات العقود الإيجارية و الضرائب المؤجلة و المسبقة .
- تقييم بعض الأصول و الخصوم بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء، فالمبالغ المدفوعة أو المستلمة تسجل بقيمتها المحينة (قيمة الاستخدام) المحسوبة على أساس معدلات الفائدة الجارية المناسبة.
- التسجيل المحاسبي للضرائب و خاصة الضرائب المؤجلة، فيمكن أن يكون هناك فرق بين التاريخ الذي يؤخذ فيه بعين الاعتبار عبء ضريبي، و التاريخ الذي يؤخذ فيه نفس العبء من اجل تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة.

- تغيير الطرائق المحاسبية و تصحيح الأخطاء التي يظهر أثرها مباشرة في الأموال الخاصة دون تسجيلها في قائمة الدخل.
- فوائض القيمة طويلة الأجل وكذا النتائج المترتبة عن التنازل عن الاستثمارات، أو العمليات الاستثنائية مثل التعويضات أو نزع الملكية.

الأعباء و النواتج المحتواة في النتيجة، ولكن حسب طبيعتها يمكن أن تكون محل نظام خاص.

-الأعباء التي تعتبر كمالية أو غير مبررة من قبل الإدارة الضريبية.

-نواتج الفروع حصص للاستلام[1].

من خلال ما سبق نلاحظ أن المحاسبة تسمح بتحضير النتيجة الضريبية انطلاقا من النتيجة المحاسبية مع الأخذ بعين الاعتبار التشريعات الوطنية . كذلك إعادة الإدماج يمكن أن تكون مثلا من العناصر المسجلة في المحاسبة لكنها غير خاضعة للتخفيض الضريبي:

- المؤسسات التي تمتلك التثبيتات عليها .بمسك سجل للاستثمارات يبين لكل عنصر منها تاريخ و قيمة الاقتناء، المدة المحتملة للاستغلال، و جدول للامتلاك.
- جرد المخزون يجب أن ينجز حسب الطبيعة بالكمية و القيمة حسب الطرق التي تكون مبررة.
- جدول اعتلاك القروض يبين لكل فترة قيمة رأس مال و الفوائد المسددة .
- و نتيجة لذلك، المؤسسة عليها أن تنجز إذا اقتضى الأمر الحسابات التالية عندإقفال أي فترة:
- حساب التغير لقيد الانجاز والحقوق و ديون الاستغلال بين بداية ونهاية الفترة.
- حساب تغير المخزونات و الأشغال قيد الانجاز بين بداية ونهاية الفترة .
- حساب مخصصات الإهتلاكات الفترة الخاصة بالتثبيتات الموجودة فعلافي تاريخ إقفال الفترة.
- حساب فوائض أو نواقص القيمة الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات خلال الفترة (سعر التنازل مخفضا منه القيمة المحاسبية الصافية في بداية الفترة، للاستثمار المعني).
- حساب التغيرات المجرات على القروض بين بداية و نهاية الفترة تحديد المصروفات المالية المسددة خلال الفترة.

---

[1]JEAN FRANCOIS DES ROBERT, FRANCOIS MECHIN, HERVE PUTEAUX(2007) : NORME IFRS ET PME .EDITION DUNOD. P. 220

- **الرهانات الهامة من تطبيق النظام المحاسبي المالي**

من بين الرهانات الهامة من جراء تطبيق المشروع المحاسبي المالي هي أنظمة المعلومات للمؤسسات و المعلومات المالية، و على اعتبار أن موعد بداية العمل به أصبحت قريبة، مما يستوجب على المؤسسات الإسراع في تشكيل أفواج عمل توكل إليها إعداد عرض حال عن الاختلافات و المعلومات الناقصة، و تقييم الآثار
الخاصة بالتنظيم، و تقديم اقتراحات عن الخيارات المحاسبية، و تشكيل اللجان.
أيضا اعتماد النظام المحاسبي المالي سيمكن المؤسسات بمراجعة تنظيم إنتاج المعطيات المحاسبية المالية و إعادة تثمين وظيفة المحاسبة.

الفرع الثاني:المنافع و المعوقات المترتبة عن اعتماد النظام المحاسبي المالي

بعدما تعرفنا على الرهانات المحتملة عن اعتماد النظام المحاسبي الما لي، لابد من توضيح المنافع و النقائص التي ستترتب عن تطبيق هذا النظام الجديد:

- **المنافع المحتملة من اعتماد النظام المحاسبي المالي**

بعد ملاحظة النقائص التقنية و المفاهيمية التي كانت موجودة في المخطط الوطني المحاسبي 75 ، لابد من التطرق للمنافع التي ستعود على الاقتصاد الوطني من اعتماده على النظام المحاسبي المالي، على اعتبار انه مستوحي من المعايير المحاسبية الدولية، هذه الفوائد التي هي كثيرة سوف تسمح لمستخدمي القوائم المالية:

إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للوحدة، وقياس كفاءتها، وعن التغيير في الوضعية المالية في مقابل الالتزامات القانونية، الواجب عليها احترامها.

قراءة جيدة للقوائم المالية من قبل المستخدمين لها .

المقارنة الموضوعية زمنيا على مستوى الوحدة، و مكانيا على المستوى الوطني و الدولي بين الوحدات.

إصدار معلومات مالية كاملة و صادقة و واضحة، تشجع المستثمري ن على الاستثمار و الاطمئنان على أموالهم.

مراقبة جيدة للحسابات، و تقديم ضمانات للمسيرين و المساهمين و الشركاء و الدولة و المستعملين الآخرين فيما يخص دقتها، سلامتها، و شفافيتها.

المساهمة في زيادة مردودية المشروعات، من خلال المعرفة الجيدة للميكانزمات الاقتصاد ية و المحاسبية التي تشترط الجودة و الكفاءة في التسيير.

ترقية مستوي تدريس المحاسبة و التسيير اعتمادا على القواعد المشتركة، و كذ ا التكوين الجيد للمهنيين.

التسجيل بصورة موضوعية وصادقة لكل التعاقدات و مختلف العقود الاقتصادية، من أجل إعداد تصريحات ضريبية موضوعية[1] .

أيضا القوائم المالية المنتجة وفق النظام المحاسبي المالي ستسمح:

قياس الكفاءة الاقتصادية من خلال (النتيجة المحققة .نصيب السهم من الربح . سعر السهم في السوق)،وتقييم الإستراتيجية المطبقة من قبل المؤسسة، التي تمكن المساهمين و المالكين من إبداء رأيهم بقوة خلال الجمعيات العمومية.

تبسط التحليل المالي، فلقوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي معدة بقيم حالية حقيقية، عكس ما كان في المخطط الوطني المحاسبي، الذي كان يتطلب إجراء تعديلات على عناصر الميزانية، حتى تصبح تعبر عن القيم الحقيقية.

إعطاء نظرة شاملة و دقيقة للأخطار التي تعترض المؤسسة .

يمثل فرصة حقيقية للمؤسسات الجزائرية لتحسين تنظيمها الداخلي، و تحفز كفاءة السوق المالي دخول مؤسسات جديدة في بورصة الجزائر.

في إطار الخوصصة، تطبيق النظام المحاسبي المالي سيعطي فرصة هامة لتثمين و تقييم الذمة المالية للمؤسسات المعدة للخوصصة، لتفادي النقائص التي كان ينادي بها النقابيون من هدر للمال العام .فالوضع المالي الجيد للجزائر يعطي فرصة لتقييم أحسن للمؤسسات قبيل خوصصتها.

- **المعوقات و الصعوبات المحتملة من اعتماد النظام المحاسبي المالي**

إصلاح أي نظام لا بد و أن تعترضه صعوبات و عوائق، مما يستوجب على المؤسسات أن تحضر نفسها لمجابهة و التغلب على هذه الصعوبات، لتسهيل تطبيق النظام المحاسبي المالي بطريقة صحيحة.

من بين هذه الصعوبات نذكر الأتي:

لا توجد سوق مالية نشطة، و غياب التكوين الجيد للمختصين المحاسبين، سيجعل من الصعب تحديد القيمة العادلة للاستثمارات المادية والمعنوية، انخفاض القيمة .كذلك يوجد نقص في الكوادر المختصة في المالية الحديثة المتطورة مثل هو موجود في الدول المتقدمة.

عملية تكوين المحاسبيين الجزائريين تسير ببطء، و لن تسمح بالانتقال إلى النظام المحاسبي المالي كما هو مقرر، بدون صر ف نفقات هامة في مجال التكوين و التوثيق التي تتحملها المؤسسات كأعباء.

1- شناي عبد الكريم-مرجع سابق الذكر- ص 25.

المطلب الرابع: الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

الفرع الأول:المقصود بالإطار المفاهيمي

المحاسبة هي نظام لتنظيم المعلومة المالية، التي تسمح بتحرير و تصنيف و تسجيل المعلومات القاعدية، ثم تقديم القوائم المالية التي تعطي صورة صادقة للحالة المالية للوحدة في تاريخ غلق الحسابات .وعلى هذا الأساس جاءت معايير المحاسبة (IAS) و(IFRS) المقدمة من قبل (IFRIC) لتقدم إطار محدد يدعي إطار مفاهيمي يبين ما يراد تسجيله، و كيفية تقييم الأصول و الخصوم، و المعلومات الخاصة بشرح الحسابات .و بالتالي تمثل دليل مهني ذو نوعية للجمهور.

فالإطار المفاهيمي يحدد الأهداف الواجب بلوغها بواسطة القوائم المالية و يقدم قائم بالمبادئ المحاسبية الواجب الالتزام بها[1]

يحدد المستعملين للقوائم المالية و كذا طبيعة و أهداف هذه القوائم .

يحدد الاتفاقات المحاسبية القاعدية، والخصائص النوعية والمبادئ المحاسبية الأساسية.

يقدم تعريفات، و يحدد قواعد التسجيل المحاسبي و التقييم .

يعالج مفهوم رأسمال و المحافظة عليه.

الفرع الثاني: مجال تطبيق الإطار المفاهيمي و مستخدمي القوائم المالية

- **مجال التطبيق**

الإجراءات الحالية تطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي مطالب بمسك المحاسبة والموجهة لإعلام الغير أو للاستعمال الخاص.

فالمحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي تلزم كل وحدة بأن:

تتقيد بالمصطلحات و الاتفاقات المحاسبية الأساسية و المبادئ المشتركة الأخرى لكل الوحدات.

تستعمل الطرق والإجراءات وفق ما جاءت في المعايير .

تعتمد على تنظيم يلبي متطلبات المسك، والمراقبة، والربط وتبليغ المعلومات للتسجيل[2]

أما الأطراف المطالبة بمسك المحاسبة هي:

المؤسسات الخاضعة للقانون التجاري .

المؤسسات العمومية و المؤسسات ذات الاقتصاد المختلط .

التعاونيات .

التنظيمات التي تتلقى إعانات عمومية أو هبات .

1- شناي عبد الكريم- مرجع سابق ص 27.

[2] المجلس الوطني للمحاسبة :(2006) مشروع النظام المحاسبي المالي، ص(5)

الوحدات التي تنتج سلع أو خدمات، تباع أو لا تباع، في حالة كونها تمارس نشاطات اقتصادية مبنية على أحداث متكررة.

- **مستخدمو المعلومة المالية :**

المحاسبة و من خلالها القوائم المالية تمثل الوسيلة الأساسية لتبليغ المعلومة المالية إلى مختلف المستعملين، الداخليين و الخارجيين، و هم:

- المسيرين .
- الهيئات الإدارية و الرقابية .
- مختلف الهياكل الداخلية للمؤسسة .
- موردو الأموال (المالكون والمساهمون، المستثمرون الحاليون والمتوقعون، والبنوك)الذين يهمه م معرفة المخاطر و العوائد حتى يتمكنوا من اتخاذ القرارات المتعلقة بشراء أو الاحتفاظ أو بيع الاستثمارات.
- الإدارة والهيئات الأخرى المخول لها عملية التنظيم والرقابة (مصالح الضرائب، الإحصاء الوطني والمنظمات التي لها سلطة التخطيط والتنظيم والرقابة).
- الأطراف الأخر ى المشاركة للوحدة مثل التأمينات، الأجراء، الموردون الذين يهمهم معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم سوف تسدد في موعدها . والزبائن الذين يهمهم استمرارية المؤسسة خاصة في حالة اعتمادهم عليها في المدى الطويل.
- الأطراف الأخرى ذات المنفعة بما فيه الجمهور الذي يت أثر بالمؤسسة بطرق متعددة من حيث توفير فرص العمل أو التزود بالمعلومات المتعلقة بأنشطة المؤسسة و فرص ازدهارها.
- يحبذ تحديد الأصناف المختلفة للمستعملين، حتى يمكن معرفة المعلومات التي تهمهم.
- حتى يتمكنوا من تقييم توازن (IFRS) فالمستثمرون الأجانب هم المعنيون بالمعايير و استقلالية و مردودية و تسيير الوحدة.

الفرع الثالث: طبيعة وأهداف القوائم المالية

القوائم المالية تتكون من مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية و المالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية .و حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)فان الهدف م ن القوائم المالية هو تقديم معلومات عن الوضعية المالية للوحدة في تاريخ غلق الحسابات و ذلك من خلال **الميزانية** ، وتوضيح الكفاءة من خلال **جدول حسابات النتائج** ، وتحديد تغيرات

وضعية الخزينة من **جدول تدفقات الخزينة** ، و ذلك لتلبية احتياجات كل المستعملين لهذه المعلومات عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.[1]

فالقوائم المالية تسمح بضمان شفافية الوحدة من خلال تقديم معلومة كاملة تلبى الاحتياجات فيما يخص أخذ القرار .و تحضر هذه القوائم خلال فترات منتظمة، حتى تسمح بانجاز المقارنات و تثمين تطور الوحدة.

يمكن تلخيص أهداف القوائم المالية سواء كانت تخص الوحدات التجارية أو غير التجارية في:

توفير المعلومات اللازمة لمستخدمي التقارير المالية التي تمكنهم من تقييم و أخذ القرارات الخاصة بتخصيص الموارد الاقتصادية.

إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام بطريقة تساعد الوحدة على إخلاء مسؤوليتها .

يجب أن تفصح القوائم المالية عن المعلومات اللازمة لخدمة المجالات الآتية : تقييم الأداء، و تقييم المركز المالي، تقييم التمويل والاستثمار، و أخيرا تقييم مدى التقيد بالحدود و القوانين و اللوائح المنظمة [2].

أما الوثائق المحاسبية و المالية التي تكون القوائم المالية فه ي الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تغيرات الأموال الخاصة ، جدول تدفقات الخزينة و أخيرا الملحق.

الفرع الرابع:المبادئ و الاتفاقات المحاسبية

الإطار المفاهيمي يميز بين:

- الفروض الأساسية والمتمثلة في :محاسبة الدورة (أو محاسبة الالتزامات) و الاستمرارية.
- الخصائص النوعية للبيانات المالية.
- المبادئ المحاسبية الأساسية

الفروض الأساسية:

✓ **أساس الاستحقاق(الفقرة 22 من الإطار المفاهيمي)**

الأحداث الناتجة عن التعاقدات سواء كانت نواتج أو أعباء والمتعلقة بالفترة المعنية، يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية خلال الفترة ال تي نشأت فيها حتى و لو أن التسديد سيتم في الفترة الاجتماعية

1 -شناي عبد الكريم-مرجع سابق ص 29.

2 عباس مهدي الشيرازي : (1990) نظرية المحاسبة : ذات السراسل للطباعة والنشر والتوزيع الكويت، ص178 .

اللاحقة، يعني انه يتم الاعتراف بأثر العمليات و الأحداث الأخرى عند حدوثها، و ليس عند استلام أو دفع النقدية .فهي تظهر في قوائم الفترات التي هي مرتبطة بها[1].

✓ **الاستمرارية في الاستغلال (الفقرة 23 من الإطار المفاهيمي)**

القوائم المالية تحضر على أساس فرضية أن عملية الاستغلال مستمرة، يعني أن المؤسسة ستواصل نشاطها في المستقبل، باعتبار أن التصفية أو التوقف عن النشاط يعتبر حالة استثنائية، في الحالة العكسية لما يكون هناك شك في الاستمرار لا بد من تقديم المبررات و الدلائل التي حضرت على أساسها القوائم، و المبررات التي من أجلها المؤسسة ليست في وضعية استغلال مستمرة.

الخصائص النوعية للبيانات المالية

تتمثل الخصائص النوعية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، و يمكن حصرها في النقاط التالية:

✓ **التمثيل الصادق:**

الفقرة 33 من الإطار المفاهيمي تبين بأنه حتى تكون المعلومات ذات مصداقية يجب أن تمثل بصدق الصفقات و الأحداث الأخرى التي يرغب في تقديمها أو التي يفترض منطقيا أن تقدم . و عليه فان القوائم المالية يجب أن تقدم تمثيل صادق للحالة المالية للوحدة.

و كفاءتها المالية و كذا تدفقات خزينة الوحدة . فتطبيق المعايير المحاسبية المرفقة بملاحق للمعلومات التكميلية تؤدي في أغلب الأحيان إلى إنتاج قوائم مالية تعطي صورة صادقة .

و تزداد أهمية التمثيل الصادق اتجاه الأحداث المحتملة الحدوث و التي تتطلب تكوين مخصصات مناسبة لحجم التمثيل الصادق للواقع بمعنى أن عناصر القوائم المالية لما تظهر بقيم حقيقية ، فان مخصصات الاهتلاكات مثلا تكون دقيقة.

✓ **القابلية للفهم:**

المعلومات المقدمة في القوائم المالية يجب أن تكون مفهومة بسرعة من قبل كل المستخدمين الذين لديهم معرفة مقبولة بالإعمال والنشاطات الاقتصادية وكذا المحاسبة، و هذا يعتمد على:

درجة الوضوح و البساطة و الإفصاح في عرض المعلومات .

مستوى الوعي و الإدراك و الفهم لدى مستخدمي تلك القوائم المالية .

[1] عباس مهدي الشيرازي : (1990) نظرية المحاسبة : ذات السراسل للطباعة والنشر والتوزيع الكويت، ص262

✓ **الملائمة:**

لكي تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لاحتياجات متخذي القرارات، و تعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذونها، و ذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية و الحالية و المستقبلية أو تعديل ما سبق التوصل إليه من تقييم [1].

و لأجل تحقيق صفة الملاءمة لتلك المعلومات لابد من تتوفر لها الصفات النوعية التالية:

- التغذية العكسية و التي تساعد مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة و بالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات.
- القدرة على التنبؤ بالمستقبل
- التزامن :و المقصود بها توفير المعلومات في حينها [2].

✓ **الموضوعية:**

تكون المعلومات موضوعية عندما تكون خالية من الأخطاء و التحيز، وأن تمكن المستعمل لهذه المعلومات تقديم صورة صادقة .فالموضوعية تعتبر من العناصر الأساسية في المحاسبة التي تتطلب الثبات النسبي والقبول الملائم للسياسات و الإجراءات المحاسبية المطبقة من قبل أغلب المحاسبين.

فالموضوعية صفة أساسية في القياس المحاسبي، تزيد في تأكيد الثقة في المعلومات المحاسبية، بحيث كلما زادت الموضوعية كلما زادت إمكانية الاعتماد على المقاييس و المعلومات التي نحصل عليها [3].و تستند الموضوعية على أربعة مبادئ أساسية : الحيادية و الوضوح القانوني و أفضلية الحقيقة الاقتصادية على الوضوح القانوني و أخيرا احترام التمثيل الصادق.

✓ **القابلية للمقارنة:**

يجب أن يكون مستخدمي البيانات المالية قادرين على إجراء مقارنات للمعلومات المالية على طول الفترات الزمنية المختلفة، و ذلك لتحديد بعض الاتجاهات المتعلقة بمركز المؤسسة المالي و أدائها .و أن يكونوا كذلك قادرين على مقارنة البيانات لمختلف الوحدات وذلك لتقييم المركز المالي للوحدة (الفقرة 39 من الإطار

---

[1] دونالد كيسو جيري ويجانت .ترجمة أحمد حامد حجاج :(1999) **المحاسبة المتوسطة**، دار المريخ للنشر.ص69 .

[2] عقاري مصطفى :(2004)مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني المحاسبي، أطروحة نيل شهادة دكتوراه الدولة في العلوم الاقتصادية ، جامعة سطيف .ص103 ..

[3] عباس مهدي الشيرازي : (1990)نظرية المحاسبة . ذات السراسل للطباعة والنشر والتوزيع الكويت .ص78 .

المفاهيمي).كما تستوجب هذه الخاصية إعلام مستخدمي البيانات المالية بالسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد تلك البيانات و أي تغيرات تحدث في تلك السياسات و كذلك الآثار المترتبة عن تلك التغيرات.

✓ **منع إجراء المقاصة:**

المقاصة بين عناصر الأصول و عناصر الخصوم في الميزانية، و بين عناصر الأعباء و عناصر النواتج في جدول حسابات النتائج غير مسموح به، إلا في حالة وجود معيار محاسبي دولي ينص على ذلك [1]

- **المبادئ المحاسبية الأساسية:**

✓ **الدورية :**

الفترة المحاسبية مدتها اثنتا عشرة شهرا تغطي السنة المدنية، و يسمح للوحدة أن تغلق حساباتها في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة كون نشاطها يرتبط بدورة استغلال لا تتوافق مع السنة المدنية. في الحالة الاستثنائية لما تكون الفترة أكبر أو اقل من 12 شهر في حالة الإنشاء أو توقيف المؤسسة خلال السنة، أو في حالة تغيير تاريخ التوقيف، فالمدة المعتمدة يجب أن تحدد و تبرر. و عليه كلما قصرت الفترة الزمنية، كلما أصبح من الصعب تحديد صافي الدخل للفترة بصورة صحيحة، حيث كلما زادت سرعة إصدار المعلومات كلما زاد تعرضها للخطأ[2]

✓ **اتفاقية الوحدة النقدية:**

لا بد من توحيد وحدة القياس عند تسجيل الصفقات التي تقوم بها المؤسسة، مما يستوجب اختيار وحدة النقود (الدينار الجزائري) كوحدة قياس للمعلومات المسجلة بالقوائم المالية .فهي أحسن وسيلة للتعبير عن التغيرات في رأس المال و عمليات تبادل السلع و الخدمات للأطراف المهتمة .فهي ملائمة، بسيطة و متاحة على نطاق واسع و مفهومة و مفيدة .فلا تسجل إلا العقود و الأحداث التي يكون مؤهلة نقديا، أما المعلومات غير مؤهلة والتي لها تأثير مالي يجب الإشارة إليها في الملحق [3].

✓ **اتفاقية الوحدة:**

المؤسسة تعتبر كوحدة محاسبية مستقلة و منفصلة عن مالكيها، والمحاسبة المالية مبنية على الفصل بين أصول و خصوم، أعباء و نواتج الوحدة من ناحية، وبين التي تخص المشاركين بالأموال الخاصة أو المساهمين .وعليه فالقوائم

---

[1] المجلس الوطني للمحاسبة –(2006)مشروع النظام المحاسبي المالي . ص8 .

[2] دونالد كيسو جيري ويجانت .ترجمة أحمد حامد حجاج :(1999) **المحاسبة المتوسطة**، دار المريخ للنشر.ص75 .

[3] عباس مهدي الشيرازي : نظرية المحاسبة : ذات السراسل للطباعة والنشر والتوزيع الكويت، 1990 ص265

المالية تأخذ باتفاقات المؤسسة، و ليست المرتبطة بالمالكين .فإذا لم توجد طريقة واضحة للفصل بين كل الأحداث التي وقعت، فانه لن يوجد أي أساس للمحاسبة. فالشركة الأم و فروعها تمثل وحدات مستقلة قانونا، تنجز محاسبتها على حدا حتى يتعرف على الوحدات التي تحقق أرباح من دونها، هذا لا يمنع من إدماج أنشطتها لأغراض المحاسبة و التقرير المالي في نهاية الفترة، و لا يعد ذلك انتهاكا

لافتراض الوحدة الاقتصادية[1]

- **استقلالية الفترات:**

النتيجة المحققة في كل الفترة هي مستقلة عن التي تسبقها و التي تليها، و لتحديدها تؤخذ أحداث العمليات الخاصة بها، في حالة وقوع حدث بعد تاريخ إغلاق حسابات الفترة، و يوجد ما يثبت الحالة التي نشأت في هذا التاريخ، يستوجب إدماج هذا الحدث في قوائم الفترة المنتهية، أما إذا وقع الحدث بعد تاريخ إغلاق الفترة و ليست له علاقة بأصول و خصوم الفترة التي تسبق تاريخ الغلق، لا تجرى أي تسوية، و الحدث يشار عن طبيعته في الملحق إذا كانت له أهمية تستطيع توجيه قرارات مستعملي القوائم المالية.

- **مبدأ الحيطة و الحذر:**

في ظل حالة عدم التأكد، و لتفادى الأخطار المستقبلية يصبح من المنطقي الأخذ مبدأ الحيطة و الحذر، ولتجنب التأثير السلبي على الذمة المالية و النتيجة .

فالأصول و النواتج لا تقيم بأكبر من قيمتها، أما الخصوم و الأعباء فلا تقيم بأقل من قيمتها .لكن تطبيق هذا المبدأ يجب أن لا يؤدي إلى تكوين الاحتياطات أو مخصصات. و في حالة عدم التأكد يلجا المحاسب إلى استعمال طرق و أساليب القياس المحاسبية التي لا تؤدي إلى زيادة صافي الأرباح بل تخفيضها، وعدم زيادة الأصول بل تخفيضها، واستخدام طرق لقياس الخصوم بقيم أعلى.

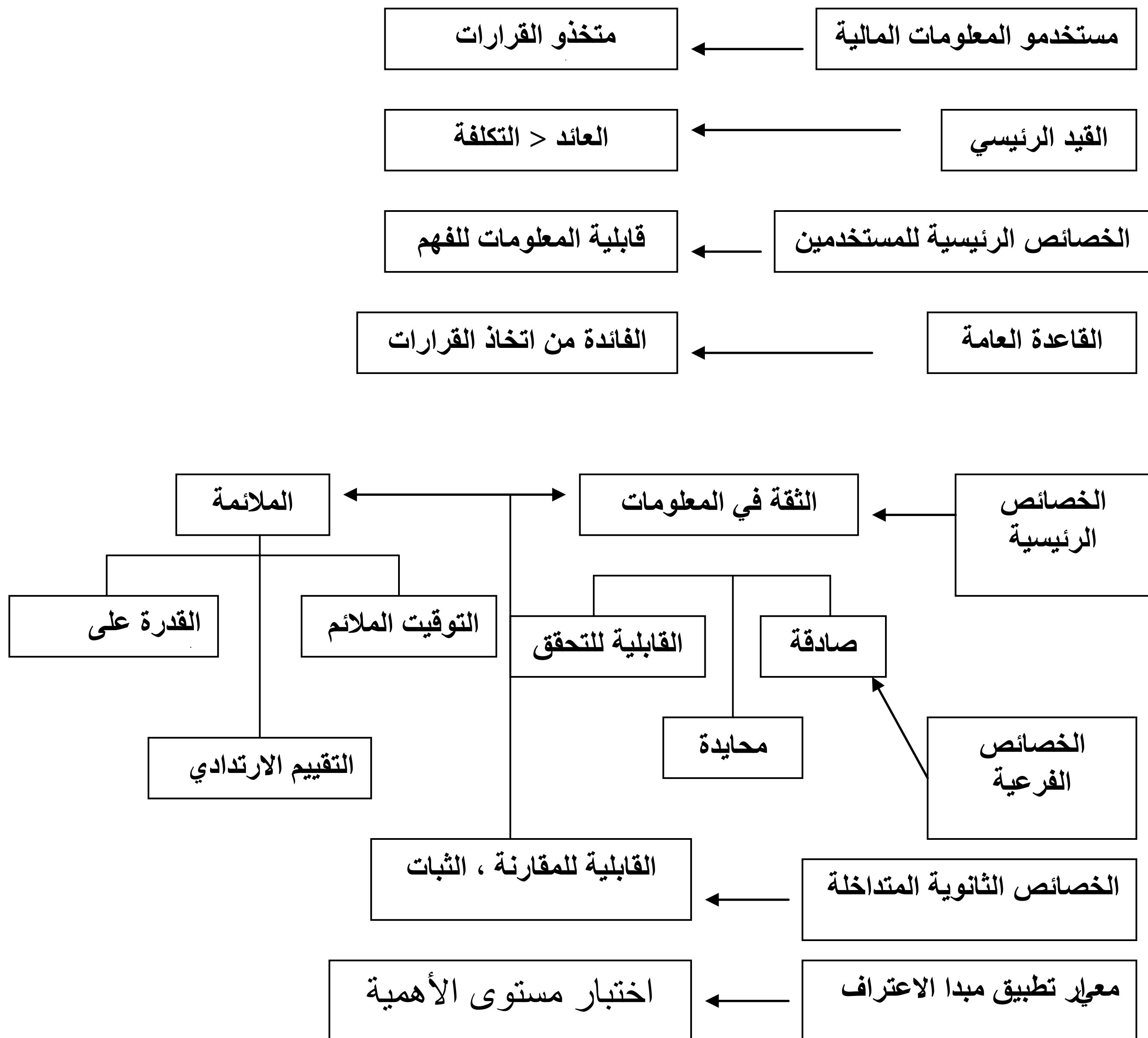
- **الأهمية النسبية:**

المعلومة يكون لها مدلول إذا كان حذفها أو تحريفها ينتج عنه تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستعملون اعتمادا على البيانات المالية ، فالمبالغ التي ليس لها مدلول يمكن تجميعها مع المبالغ المناسبة لعناصر ذات طبيعة أو وظيفة متماثلة.

ولكي يتسنى تحديد الأهمية النسبية لعنصر ما يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار طبيعة ذلك العنصر، فالوحدة بإمكانها أخذ قرار بعدم تسجيل الأثاث ضمن الاستثمارات إذا كانت قيمته أقل من 2000 دج، و لكن إذا تحصلت مثلا على 1500 كرسي ب 1800 دج للكرسي فان مبلغ الصفقة يصبح لديه مدلول .و يمكن أن يكون لانخفاض النشاط الاقتصادي للمؤسسة ذو أهمية بالحجم، و لكن ليست له دلالة بالنسبة لرقم الأعمال المحقق من طرف المجموعة.

[1] المجلي الوطني للمحاسبة (2006)مشروع النظام المحاسبي المالي . ص6 .

الشكل رقم :يبين تلخيص للخصائص النوعية للبيانات المالية.



المصدر:شناي عبد الكريم-مرجع سابق-ص 35.

الفرع الخامس:المبادئ العامة للتسجيل و التقييم

المبادئ العامة للتسجيل:البند الذي يلبي و يسمح بتعريف أحد عناصر الميزانية أو قائمة الدخل و يحقق الاعتراف المشار إليه في الفقرة 83 من الإطار المفاهيمي، من حيث إيضاح مسمى البند و قيمته النقدية، يجب أن يسجل محاسبيا.

إذا كان يحتمل بأن كل المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند ستدفع أو تقبض من قبل المؤسسة.

إذا كان للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بشكل موثوق به .

فالفقرة 88 من الإطار المفاهيمي توضح بان البند الذي يمتلك الخصائص الضرورية لعنصر ما و لكنه لا يلبي معايير الاعتراف، يجب الإفصاح عنه في الملاحظات أو المواد التفسيرية أو في الجداول الملحقة .هذا الإجراء يتم لما يكون مستخدمو القوائم المالية على علم بأن البند ملائما لتقييم الوضعية المالية، و كفاءة و تغيير المركز المالي للمنشاة.

- **المبادئ العامة للتقييم**

القياس هو المسار الخاص بتحديد القيمة المالية التي سيتم على أساسها تسجيل عناصر البيانات المالية في الميزانية و جدول حسابات النتائج (الفقرة 99 من الإطار المفاهيمي).

هذا الإجراء يتطلب طبعا اختيار طريقة للقياس من بين الطرق التالية :التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحصيل، أو القيمة الحالية .(الفقرة 100 من الإطار المفاهيمي).مع ملاحظة أن الإطار المفاهيمي لم يتطرق للقيمة العادلة.

✓ **التكلفة التاريخية:**

التكلفة التاريخية هي القيمة المقدمة في تاريخ الاقتناء و الخاصة بقيمة الحصول على الموجودات في تاريخ الشراء، و كذا القيمة التي تسجل بها عناصر الخصوم و الأعباء و النواتج في تاريخ نشوئها دون الأخذ بعين الاعتبار:

*حالة تغير الأسعار

*تطور القدرة الشرائية للنقود

-فالتكلفة التاريخية للأصل هي: مبلغ النقدية المدفوع أو القيمة العادلة المقابلة المقدمة من أجل الحصول عليه، في تاريخ اقتنائه أو إنتاجه.

-أما التكلفة التاريخية للخصم هي:

قيمة المنتجات المستلمة مقابل التزام، أو مبلغ النقدية المنتظر دفعه لإطفاء دين خلا ل الدورة العادية للنشاط .(الفقرة – 100 أ من الإطار المفاهيمي).

و من بين مبررات استخدام طريقة التكلفة التاريخية:

*أنها تتلاءم مع فرضية الموضوعية و مبدأ تحقق الإيراد و سياسة الإفصاح التام.

*إن اللجوء لاعتماد أسعار السوق تواجهها مشكلة تفاوت أسعار الشراء عن أسعار البيع أما مآخذ استخدام مبدأ التكلفة التاريخية:

-غياب المصداقية في التعبير عن التكاليف الحقيقية السائدة في السوق.

-تخلق صعوبة عملية في تأمين عملية المقارنة بين المعلومات المحاسبية.
-ينتج عنها مشاكل كثيرة في قياس الدخل مما يترتب عنها خلق أرباح وهمية.
-يتم توزيع أرباح وهمية مما يؤدي إلى انخفاض رأس المال و عدم المحافظة عليه و صيانته .الأمر الذي يتسبب في نقص حقوق الملكية.

و عليه فان استخدام القوائم المعدة على أساس التكلفة التاريخية من أجل أخذ القرارات هو استخدام خاطئ يؤدي إلى استنتاجات خاطئة عن قدرة المشروع على تحقيق الأرباح، و يؤدي إلى اتخاذ قرارات إدارية خاطئة حول تقويم الأداء الإداري و تقويم المشروع و تسعير الإنتاج و توزيع الأرباح و بالتالي عدم المحافظة على رأس المال[1] .

✓ **التكلفة الجارية:**

التكلفة الجارية هي القيمة المكافئة لحيازة الأصل، أو التي ستسدد للوفاء بدين في تاريخ التقييم.

فالأصول تسجل بمبلغ النقدية أو النقدية المكافئة لها و التي ستدفع مقابل الأصل المتحصل علية حالا .أما الخصوم فتسجل بالمبالغ غير المحينة للنقدية الخاصة بتسديد التزام فورا (الفقرة – 100 ب من الإطار المفاهيمي.)

✓ **القيمة القابلة للتحصيل**:

قيمة التحقيق معناه قيمة التنازل، بمعنى أن يتم التقييم بالقيمة الأكبر بين سعر البيع الصافي و قيمة الاستخدام .فالأصول تسجل بمبلغ النقدية أو المكافئة لها و التيمكن الحصول عليها حالا عند بيع الأصل .أما الخصوم فتسجل بقيمة التسديد، يعنى المبالغ غير المحين ة للنقدية و التي يتوقع سدادها(IAS 36)

القيمة المحينة(قيمة الاستخدام):هي قيمة المدخ لات و المخرجات من النقدية المستقبلية محينة في تاريخ القياس .فالأصول تقيم وتسجل بالقيمة الحالية للمدخ لات الصافية المستقبلية بالنقدية التي يتوقع أن ينتجها العنصر، أما الخصوم فتسجل بقيمة المخرجات الصافية للنقدية المستقبلية المحينة و المتعلقة بتسديد الالتزامات تبعا للنشاط
العادي (الفقرة 100 د من الإطار المفاهيمي).

كما توجد عناصر هامة لابد من أخذها بعين الاعتبار عند عملية التقييم:

بالنسبة للسلع التي تقتنيها المؤسسة توجد ثلاث حالات :

*إما **بمقابل** :التقييم يتم **بتكلفة الاقتناء و** المتمثلة في ثمن الشراء الذي يتفق عليه الأطراف في تاريخ التعاقد، مضافا إليه حقوق الجمارك والرسوم الضريبية الأخرى غير المسترجعة و الأعباء

---

[1] دونالد كيسو جيري ويجانت .ترجمة أحمد حامد حجاج :(1999)**المحاسبة المتوسطة**، دار المريخ .للنشر.ص.257

الملحقة الممنوحة مباشرة من أجل ضمان الرقابة و جعل السلعة في وضعية الاستع مال. و المقصود بالأعباء الممنوحة مباشرة هي مصروفات التوزيع واللف و الحزم الأولية و أعباء التنصيب و حقوق النقل و تكلفة تغطية العملة...الخ.

*وإذا كانت **مجانا** :حينئذ يتم التقييم **بالتكلفة العادلة** في تاريخ دخول السلع . و المقصود هنا بالتكلفة العادلة المبلغ الذي بواسطته يمكن استبدال أصل بين طرفين، لديهم معلومات جيدة و راضين و يعملون في ظل شروط المنافسة العادية.

*و عندما تكون في صيغة **التبادل** توجد حالتين:

-إذا كانت الأصول متباينة التقييم يتم بالقيمة العادلة.

-أما إذا كانت الأصول متشابهة فالتقييم يتم بالقيمة المحاسبية للأصول المعطاة كتبادل، و المقصود هنا بالقيمة المحاسبية الصافية هي قيمة الأصل المسجل به في الميزانية.

أما إذا كانت السلع المستلمة **كمساهمة** :فالتقييم يكون حسب طبيعة قيمة المساهمة .

أما السلع **المنتجة** :فتقيم **بتكلفة الإنتاج،** المتمثلة في تكلفة المواد المسته لكة و الخدمات المستعملة، مضافا إليها التكاليف الأخرى التي التزمت بها الوحدة خلال عمليات الإنتاج من أجل إيصالها إلى الحالة و المكان التي توجد فيها . هذا التقييم يكون بالقيم خارج الرسم و بعد استبعاد التخفيضات التجارية و العناصر الشبيهة.

الفرع السادس: مفهوم الرأس المال و الاحتفاظ به

المفهوم المالي للرأس المال :(القوة الشرائية للرأس المال) هي تلك الأموال المستثمرة أو القدرة الشرائية المستثمرة، فالرأس المال يمثل قيمة الأصول الصافية أو الأموال الخاصة للمؤسسة و التي ستتغير قيمتها في نهاية الفترة عما كانت عليه في البداية ما يترتب عنه تحقيق نتيجة، و التي يمثل ربحا إذا كانت قيمة الأصول الصافية في نهاية الفترة تزيد عن تلك التي كانت في البداية، والعكس يمثل خسارة، و ذلك بعد

استبعاد المبالغ الموزعة على المالكين ، و أيضا كل المساهمات التي تمت من قبل المالكين خلال الفترة .فالاحتفاظ بالرأس المال المالي يمكن تقديره إما بوحدات نقدية أو بالقدرة الشرائية الثابتة (الفقرة 104 من الإطار المفاهيمي).

فالمفهوم **المادي** للرأس المال :يوضح بأنه الطاقة الإنتاجية للمؤسسة معبرا عنها مثلا بالوحدات المنتجة يوميا.

الاحتفاظ بالرأس المال النقدي :ه ذه الصيغة تربط بين المفهومين للرأس المال من ناحية و مفهوم النتيجة من ناحية أخري.

و يرجع الاختلاف بين مفهومي الاحتفاظ بالرأس المال إلى معالجة تأثيرات التغيرات في أسعار الأصول و الخصوم (الفقرة 107 من الإطار المفاهيمي).

فحسب مبدأ الاحتفاظ بالرأس المال المالي ، عندما يعرف الرأس المال بوحدات نقدية اسمية، فالربح يمثل الزيادة في الرأس المال الاسمي نقديا خلال الفترة .بينما زيادة أسعار الموجودات أو الأصول خلال الفترة تمثل أرباحا من الناحية الفكرية(الفقرة 108 من الإطار المفاهيمي).

وحسب مفهوم الاحتفاظ بالرأس المال المادي، حيث يعرف الرأس المال طبقا للطاقة التشغيلية المادية، فان الربح يمثل الزيادة في الرأس المال خلال الفترة . و كل اختلاف في أسعار أصول و خصوم المؤسسة تعتبر كتغيرات في تطور الطاقة الإنتاجية المادية للمؤسسة، و عليه فهي تعالج كتعديلات للاحتفاظ بالرأس المال المحتواة في الأموال الخاصة و ليس كأرباح (الفقرة 109 من الإطار المفاهيمي).

المبحث الثاني: تقديم القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية

المطلب الأول:تعريف القوائم المالية

القوائم المالية من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة الوحدة، والتي من خلالها ستتمكن تلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمنشأة و ما حققته من نتائج . فالمعايير (**IAS/IFRS1**) تبين الإطار العام **لتقديم** القوائم المالية و ما يتطلبه محتوى كل وثيقة .فالنظام المحاسبي المالي يبين القوائم المالية الواج ب على الوحدة انجازها سنويا، و التي تشتمل على:

-قائمة المركز المالي (الميزانية)

-قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)

-قائمة تغيرات الأموال الخاصة

-قائمة التدفقات النقدية (الخزينة)

-ملحق يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة و يقدم معلومات تكميلية على الميزانية و جدول حسابات النتائج.

عند إعداد و تقديم القوائم المالية يجب توفير المعلومات ذات الخصائص النوعية التي تجعلها مفيدة و ذات منفعة، الأمر الذي يتطلب الأخذ بعين الاعتبار التوفيق بين التكلفة و العائد، إذ يجب أن تفوق منفعة المعلومات تكلفة إعدادها (الفقرة 44 من الإطار المفاهيمي).

القوائم المالية تضبط تحت مسؤولية مسيري الوحدة مرة كل سنة، و تعد في أجل أربعة أشهر بعد تاريخ انتهاء الفترة، باستخدام الوحدة النقدية الوطنية.

كل عنصر من مكونات القوائم لا بد أن يكون معرف بصورة واضحة وأن تظهر المعلومات التالية بصفة دقيقة:

التسمية الاجتماعية، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للوحدة التي تقدم القوائم المالية.

طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية، حسابات مجمعة، حسابات إدماجية) .

تاريخ الإقفال .

العملة المستعملة و مستوى التقريب .

كما توجد معلومات أخرى تسمح بالتعرف على الوحدة يجب ذكرها:

عنوان المقر الاجتماعي، الشكل القانوني، مكان النشاط و الدول المتواجدة فيها .

الأنشطة الأساسية و طبيعة العمليات المنجزة .

اسم الشركة الأم و بالأخص اسم المجموعة المرتبطة بها الوحدة .

العدد المتوسط للمستخدمين خلال الفترة .

القوائم المالية تمسك إجباريا بالعملة الوطنية، و يمكن تقريب المبالغ إلى ألاف الوحدات.

القوائم المالية تقدم معلومات تمكن من إجراء المقارنة مع الفترة السابقة (الفقرة 39من الإطار المفاهيمي)، حيث أن كل عنصر من عناصر الميزانية و جدول حسابات النتائج و جدول تدفقات الخزينة يحتوي على عمود خاص بمبالغ الفترة السابقة . و في حالة تعذر إجراء المقارنة بسبب اختلاف المدة أو أي سبب أخر، فان ترتيب و تغيير المعلومات الخاصة بالفترة السابقة حتى تصبح قابلة للمقارنة تفسر في الملحق.

المطلب الثاني:قائمة المركز المالي وقائمة الدخل.

الفرع الأول:قائمة المركز المالي(الميزانية).

المؤسسة هي حقيقة قانونية مستقلة، تتمتع بشخصية خاصة، لها ذمتها المالية المستقلة عن المالك .تقوم بإجراء جرد سنوي لذمتها المالية من أجل إعلام الآخرين : الملاك، الموردين، البنوك، عن الوضعية المالية للوحدة، مما يمكنهم م ن تقييم الوضع المالي للوحدة و بصفة خاصة درجة سيولتها و درجة مرونة الهيكل المالي، و احتمالات المستقبل و درجة المخاطرة، و إجراء المقارنات بين الوحدات المحاسبية المختلفة و حساب معدل العائد على الاستثمار[1]

الوثيقة التي تبين الوضعية المالية للمؤسسة في لحظة ما تدعى **الميزانية**[2].

[1] عباس مهدي الشيرازي :(1990) نظرية المحاسبة .ذات السراسل للطباعة و النشر و التوزيع الكويت.ص217 .

[2] الجريدة الرسمية العدد 19-بتاريخ 25-03-2009.ص 23.

العنصر الأول:النقاط الهامة

- المؤسسة لها الاختيار بين أن تبين العناصر الجارية و العناصر غير الجارية أو إظهار الأصول والخصوم حسب درجة سيولتها، فإعداد الميزانية يتطلب إظهار الأصول الجارية التي يمكن للمؤسسة بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال، و كذا الأصول التي تم اقتناؤها بغرض المتاجرة بها في المدى القصير، بالإضافة إلى الخزينة التي تتمتع بسيولة عالية يعني غير مجمدة أو مودعة لأجل طويل . أما الأصول غير الجارية تتمثل في الأصول الثابتة العينية و المعنوية و المالية . في المقابل الخصوم الجارية تتمثل في الالتزامات الواجب على المؤسسة أن تدفعها خلال دورة الاستغلال، أما الخصوم طويلة الأجل فإنها تصنف ضمن الخصوم غير الجارية . هذا التصنيف يعتبر إلزامي إلا إذا كان توضيح الأصول و الخصوم حسب السيولة يؤدي إلى الصدق و الموضوعية.

-الميزانية يمكن إظهارها إما في شكل قائمة أو في شكل جدول . (الفقرة 53 من المعيار IAS1 تقديم القوائم المالية.

العنصر الثاني:مكونات الميزانية

أ- الأصول

الإطار المفاهيمي يعرف الأصول بأنها :"الأشياء ذات القيمة المملوكة للمنشأة، تضمن تحقيق منافع مستقبلية محتملة، تتحكم فيها المؤسسة أو تحصل عليها نتيجة لمعاملات أو أحداث سابقة[1] "

طبقا لهذا التعريف نجد ثلاث خصائص رئيسية يجب توافرها في الأصول:

وجود منافع اقتصادية مستقبلية، أي أن يكون للأصل القدرة على تزويد الوحدة بالمنفعة و خلق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل.

قدرة المؤسسة على التحكم في هذه المن افع، بحيث تستطيع الحصول على ما تريد من الخدمات لنفسها أو تمكين الغير منها.

أن يكون هذا التحكم في المنافع قد نتج عن أحداث أو عمليات وقعت في الماضي [2] والأصل يرتب كأصل جاري لما يكون في استطاعة المؤسسة تحقيق الأصل، بيعه أو استهلاكه في إطار دورة الاستغلال العادية للوحدة أو لما يكون الأصل من عناصر الخزينة أو ما يعادل الخزينة، بغرض إيضاح درجة السيولة و تشمل:

---

[1] طارق عبد العالي حماد : (2005) التقارير المالية، الدار الجامعية طبعة. ص119 .

[2] عباس مهدي الشيرازي :(1990) نظرية المحاسبة .ذات السراسل للطباعة و النشر و التوزيع الكويت.ص235 .

النقدية

الأوراق المالية القابلة للتداول، و التي تقيم على أساس تكلفة السوق .

حسابات المدينون و الذين يتم تقيمهم بالمقدار المتوقع تحصيله .

المخزون المقيم بقيمة السوق الأقل

المصروفات المقدمة سالفا و التي تخص كل النفقات التي تمت فعلا للحصول على منافع خلال دورة الاستغلال[1]

أما العناصر الأخرى التي يكون تاريخ استحقاقها اكبر من 12 شهر و الموجهة للاستعمال المستمر من اجل احتياجات الوحدة يجب أن تظهر ضمن العناصر غير الجارية .

وحسب مشروع النظام المحاسبي المالي، تشمل عناصر الأصول الأتي:

الأصول غير المادية وهي الأصول المعنوية التي تبقى لفترة طويلة، و تدر على المالك منافع مستقبلية متوقعة، فهي ضرورية لتشغيل المؤسسة و تضم الشهرة مدخل الفقرة و العلامة التجارية و حق الابتكار، رأس المال التجاري(IAS38 مدخل الفقرة 2).

الأصول المادية وهي الأصول المحتفظ بها من قبل المؤسسة إما من أجل استخدامها في الإنتاج أو في شكل لوازم أو السلع أو الخدمات، و إما من أجل إيجارها للغير، أو لاحتياجات إدارية . و هي التي ينتظر أن تستعمل لأكثر من فترة محاسبية (الأراضي، المباني، المعدات ...) المعيار 16 IAS مدخل الفقرة 6

الأصول المالية تعتبر من العناصر الهامة في ميزانية المؤسسة وتشمل :

-المساهمات

-الأصول المالية

المخزونات تشمل كل السلع الموجودة لدى المؤسسة في تاريخ الجرد و التي تستهلك خلال الفترة الموالية، و التي لا تزيد مدتها عن السنة (البضائع، المواد واللوازم، و المنتجات نصف المصنعة و التامة الصنع).

المدينون الذين يمثلون المبالغ المستحقة على الغير اتجاه المؤسسة و تشمل:

-أصول الضرائب (تبيين الضرائب المؤجلة).

-الزبائن و المدينون الآخرون والأصول المماثلة (الأعباء الملاحظة مسبقا).

---

[1] دونالد كيسو جيري ويجانت .ترجمة أحمد حامد حجاج :(1999) **المحاسبة المتوسطة**، دار المريخ للنشر.ص228 .

خزينة الأصول و العناصر المماثلة لها، تمثل القيم المتبقية من الموارد بعد تمويل الاستثمارات، المخزون والديون الممنوحة للزبائن، حيث تتوزع بين المبالغ الموضوعة في البنك و الصندوق و الودائع تحت الطلب و التوظيفات قصيرة الأجل.

ب- الخصوم

تعرف الخصوم على أنها الالتزامات الاقتصادية القائمة عل المنشأة أو أي عناصر دائنة مؤجلة لفترات قادمة تم إثباتها و قياسها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها[1] طبقا لهذا التعريف يجب أن تتوفر ثلاث خصائص رئيسية في الخصوم:

يتطلب الالتزام أن تقوم الوحدة بتسوية التزام حالي عن طريق تحويل مستقبلي لأصل ما عند الطلب أو عند حدوث حدث معين أو في تاريخ معين.

لا يمكن تفادي الالتزام .

وقوع الحدث الملزم للوحدة في الماضي .

و تتمثل الخصوم في:

- **حقوق الملكية :**تتمثل في حصة الملاك، و التي تتكون من الرأس المال المدفوع و التغيرات التي تحدث في هذه الحصة نتيجة صافي الدخل و إجراء توزيعات الأرباح، و تزداد حقوق الملكية من خلال استثمارات الملاك و صافي الدخل وتقل من خلال توزيعات الأرباح.
- **الالتزامات** :هي تضحيات مستقبلية متوقعة بمنافع اقتصادية ناشئة عن التعهدات الحالية لوحدة معينة بنقل أو تحويل أصول أو توفير خدمات لأصول أخرى في المستقبل نتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية.

و وفقا لمعايير (IAS/IFRS) فالاستحقاق يرتب كالتزام جاري في الحالات التالية:

الاستحقاق يغلق في دورة الاستغلال العادية للمؤسسة

الاستحقاق يجب أن يسدد خلال اثني عشر شهرا بعد تاريخ إقفال السنة المالية .

كل الاستحقاقات الأخرى يجب ترتيبها كالتزامات غير جارية على أساس أن المؤسسة لن تستطيع تسويتها خلال دورة الاستغلال الجارية، مثل الالتزامات الناشئة نتيجة الحصول على الأصول كإصدار السندات و الأوراق المالية أو الكمبيالات طويلة الأجل و القروض الإيجازية .

وحسب مشروع النظام المحاسبي المالي تشمل عناصر الخصوم الأتي:

[1] مصطفى العقاري :(2004) مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني المحاسبي .جامعة سطيف .ص120 .

الأموال الخاصة قبل التوزيعات المقررة والمقترحة بعد تاريخ الإقفال، مع ملاحظة الرأس المال المدفوع، الاحتياطات، النتيجة الصافية للفترة والعناصر الأخرى.
الخصوم غير الجارية ذات فائدة.
الموردون و الدائنون الآخرون.
خصوم الضرائب (مع ملاحظة الضرائب المؤجلة).
مؤونات الأعباء و الخصوم المماثلة .
الخزينة السالبة و ما يعادل الخزينة.

ج- معلومات أخرى تستوجب إظهارها في الميزانية أو في الملحق

-توضيح طبيعة ونوع كل من الاحتياطات التي تظهر ضمن الأموال الخاصة.
-الحصة التي تزيد مدتها عن السنة فيما يخص المدينون و الديون.
-المبالغ الواجبة الدفع والمستحقة:
للمؤسسة الأم
للفروع
للوحدات الشريكة في المجمع
للجهات الأخرى المرتبطة(المساهمين، المسيرين)
-في حالة شركات الأموال، يجب توضيح لكل نوع من الأسهم:
عدد الأسهم المسموح به، المدفوع، غير المحرر كليا.
القيمة الاسمية للأسهم .
تطور عدد الأسهم بين بداية و نهاية الفترة.
عدد الأسهم المحتفظ بها من طرف المؤسسة، أو فروعها أو الوحدات الشريكة.
الأسهم المخصصة من اجل الإصدار في إطار المزايا أو عقود البيع.
حقوق و مزايا مرتبطة بالأسهم.
-مبلغ الأرباح الموزعة المعينة و كذا قيمة الحصص الممتازة غير المسجلة محاسبيا

ملاحظة:

لا يمكن إجراء عملية المقاصة بين أصول و خصوم الميزانية إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية .فتخفيض حسابات المدينين من خلال تكوين مخصص ات المؤونات، و تخفيض الاستثمارات من خلال تكوين مخصصات الاهتلاكات لا تمثل إجراء مقاصة بين الأصول و الخصوم . وعليه تتم مقاصة الأصل أو الالتزام المالي و الرصيد الصافي يظهر في الميزانية لما تكون الوحدة:

-لها حق قانوني لتنفيذ المقاصة لمبالغ مسجلة محاسبيا

-ترغب في التخلص من الأصل أو الالتزام المالي وفق قاعدة شفافة، أو تحقيق الأصل و إطفاء الخصم في آن واحد [1]

و الشكل التالي يعتبر نموذج للميزانية الذي يجب على الوحدة أن تنجزه قصد تقديم معلومات مالية تلبي التنظيم المحاسبي المالي الجديد.

الفرع الثاني:قائمة الدخل(جدول حسابات النتائج)

قائمة الدخل هي عبارة عن وثيقة تجميعية للأعباء والنواتج المحققة من طرف المؤسسة خلال الفترة، تظهر النتيجة الصافية للفترة التي تكون إما ربح أو خسارة . و تهدف إلى تزويد المهتمين بالقوائم المالية بما يمكنهم من معرفة الكفاءة الاقتصادية للوحدة، و ك ذا المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار و توقيت و درجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل[2] .

و توفر لمستخدمي القوائم المالية المعلومات المالية قصد التعرف على أماكن وجود فرص الاستثمار المربحة، وذلك بعد الكشف عن مصادر تلك النتائج و مكوناته ا و الأحداث و العمليات التي أدت إلى تحقيقها في ظل الظروف السائدة [3].

و تبين للزبائن قدرة المؤسسة على تقديم السلع أو الخدمات المطلوبة، كما تهم أيضا نقابات العمال في المفاوضات حول الأجور، دون أن ننسى أهميتها بالنسبة للحكومة فيما يخص إعداد السياسة الضريبية والاقتصادية.

وعليه تتضح أهمية الطلب على المعلومات التي تتضمنها قائمة الدخل فيما يلي:

-قياس التسيير الجيد للمؤسسة و كفاءة إدارتها و أداء الوحدة الاقتصادية.

-التنبؤ بالاتجاهات المستقبلية للنشاط

-أساس قياس الضريبة

العنصر الأول: هيكلة قائمة الدخل

مشروع النظام المحاسبي المالي يقدم نموذجين لتقديم جدول حسابات النتائج مثلما جاء في المعيار المحاسبي(IAS 1):

إما بواسطة تحليل الأعباء حسب طبيعتها و التي تسمح بتحديد النتائج الوسيطة

---

[1] المجلس الوطني للمحاسبة :(2006)مشروع النظام المحاسبي المالي.ص38 .

[2] دونالد كيزو :(2005) المحاسبة المتوسطة، دار المريخ . ص168 .

[3] مصطفى العقاري :(2004)مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني المحاسبي .جامعة سطيف .ص243 .

وإما ترك الحرية للمؤسسة بإعداد جدول حسابات النتائج حسب الوظائف

العنصر الثاني:عناصر قائمة الدخل[1]

- ✓ **النواتج :**

حسب الإطار المفاهيمي " :النواتج هي زيادة المنافع الاقتصادية خلال الفترة، في شكل مدخولات أو زيادة الأصول أو انخفاض الخصوم، التي يترتب عنها زيادة الأموال الخاصة باستثناء الزيادة الناتجة عن تقديم مساهمات جديدة من طرف المساهمين إلى الأموال الخاصة."

- ✓ **الأعباء:**

تعرف الأعباء بأنها " انخفاض المنافع الاقتصادية خلال الفترة في شكل مخروجات أو انخفاض الأصول التي يترتب عنها نقص الأموال الخاصة، باستثناء التوزيعات إلى المساهمين في الأموال الخاصة.

تعريف الأعباء يشمل أيضا الخسائر و كذا الأعباء الناشئة عن النشاطات العادية للمؤسسة مثل تكلفة البيع، الأجور و الاهتلاكات. "

العنصر الثالث: معلومات يستوجب إظهارها في جدول قائمة الدخل

مثل الميزانية المعيار المحاسبي (IAS 1) لا يبين أي تسلسل أو شكل لتقديم جدول حسابات النتائج، و لكن يقدم قائمة العناصر التي يحتويها.

تحليل الأعباء حسب طبيعتها، بما يسمح تحديد النتائج الوسيطة

نواتج الأنشطة العادية

النواتج المالية و الأعباء المالية

أعباء المستخدمين

الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة

مخصصات الاهتلاكات و انخفاض القيمة المرتبطة بالأصول العينية

مخصصات الاهتلاكات و انخفاض القيمة المرتبطة بالأصول غير المادية

نتائج الأنشطة العادية

العناصر غير العادية للنواتج والأعباء

النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع

بالنسبة لشركات الأسهم، النتيجة الصافية للسهم .

معلومات أخرى يجب إظهارها إما في قائمة الدخل أو في الملحق:

---

[1] الجريدة الرسمية–مرجع سابق–ص 24.

حسب المعيار المحاسبي (IAS 1)فان المؤسسات التي تصنف الأعباء حسب الوظائف ، يجب عليها تقديم معلومات إضافية عن طبيعة هذه الأعباء، بما فيها مخصصات الاهتلاكات و كذا مصروفات المستخدمين(الفقرة 83 من الإطار المفاهيمي).

تحليل نواتج النشاطات العادية

بالنسبة لشركات الأسهم، مبلغ نصيب الأسهم من الأرباح المقترح و النتيجة الصافية للسهم.

النواتج و الأعباء المتأتية عن النشاط العادي، ذات الحجم أو الطبيعة أو التأثير، التي يتطلب أخذها بعين الاعتبار من أجل شرح مهارات الوحدة للفترة، تقدم ضمن تصنيفات نوعية في حساب النتائج (مثل :تكلفة إع ادة الهيكلة، النقص الاستثنائي للمخزون، تكاليف ناتجة عن توقف جزئي لنشاط...)

النتيجة الاستثنائية التي تنشأ عن النواتج و الأعباء المتعلقة بالأحداث أو التعاقدات التي ترتبط بالنشاط العادي، و لها صفة استثنائية(مثل الكوارث الطبيعية و غير متوقعة)[1]

النتيجة تأخذ بعين الاعتبار الأعباء و النواتج التي نشأت خلال نفس الفترة حتى و لو ظهرت بين تاريخ إقفال السنة المالية و تاريخ إعداد القوائم المالية.

كذلك الأحداث التي تظهر بعد تاريخ الإقفال و التي ترتبط بحالات حدثت في تاريخ الإقفال، تتطلب تعديلات لما يكون ذلك سيساهم في تقد يم معلومات تسمح بتقدير جيد للأصول أو الخصوم الموجودة في تاريخ الإقفال[2]

و الشكل التالي يعتبر نموذج لقائمة الدخل الذي يجب على الوحدة أن تعده قصد تقديم معلومات مالية تلبي التنظيم المحاسبي المالي الجديد.

المطلب الثالث:قائمة التدفقات النقدية(الخزينة).

الفرع الأول:أهمية قائمة تدفقات النقدية.

قائمة تدفقات النقدية من القوائم الهامة جدا و الإجبارية في النظام المحاسبي المالي حسب المعيار (IAS 7) الحجر فهي الأساسي للتحليل المالي .والغرض منها هو توفير معلومات ملائمة لمستعملي القوائم المالية عن كل المتحصلات و المدفوعات النقدية للمؤسسة خلال الفترة، أي معرفة مصادر النقدية و فيما استخدمت و مقدار التغير في رصيد النقدية خلال الفترة، وتحديد مصادر الاختلاف بين صافي الدخل و صافي التدفقات النقدية[3]

---

[1] دونالد كيسو جيري ويجانت .ترجمة أحمد حامد حجاج :(1999) **المحاسبة المتوسطة**، دار المريخ للنشر.ص185 .

[2] المجلس الوطني للمحاسبة :(2006) مشروع النظام المحاسبي لمالي. ص40 .

3 عباس مهدي الشيرازي :(1990)نظرية المحاسبة : ذات السراسل للطباعة والنشر والتوزيع الكويت، ص224 .

و تعتبر قائمة التدفقات النقدية ذات منفعة في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ال تي يمكن توفيرها لسداد الديون للدائنين، و توزيع الأرباح للمساهمين .ويرى الاختصاصيون أن تدفقات الخزينة الناشئة عن الأنشطة العملياتية أكثر أهمية على أساس أنها تعتبر كمؤشر على قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من أنشطتها الرئيسية، والتي يمكن أن تستخدم لمقابل ة احتياجات السيولة الحالية، وتسديد الالتزامات اتجاه الدائنين و كذلك إمكانية استخدام جزء من فائض التشغيل في توسيع نشاط المؤسسة.

أما التدفقات النقدية من النشاط الاستثماري تبين مدى الزيادة أو الانخفاض في الطاقة الإنتاجية، حيث أن الزيادة في الاستثمارات يمثل إشارة ايجابية مما يجلب المستثمرين و المساهمين.

أما النشاط التمويلي فيبين مصادر الحصول على التمويل من المستثمرين والدائنين و عملية السداد للدائنين.

و تمكن قائمة تدفقات النقدية مستعملي القوائم المالية من معرفة الطريقة التي تسير بها المؤسسة و تستعمل نقديتها و العناصر المعادلة للنقدية (الفقرة 3 من المعيار السابع). فقائمة التدفقات النقدية تسمح للمستعملين بتقييم الأصول الصافية للمؤسسة، و هيكلها المالي بما فيها النقدية و قدرتها على الوفاء.

الفرع الثاني:أنواع تدفقات النقدية.

حسب المعيار(IAS 7) فان طبيعة تدفقات الخزينة تتمثل في ثلاثة أنشطة مختلفة و هي :

- **الأنشطة التشغيلية :** و تتمثل في الأنشطة الأساسية المنشئة لنواتج المؤسسة و تدخل في تحديد صافي الدخل، مثل المتحصلات من الزبائن و الفوائد، كذلك تسديد للمصروفات وللموردين و العاملين و سداد الفوائد.
- **الأنشطة الاستثمارية:**ه ي الخاصة باقتناء و بيع الأصول و كذا التوظيفات الأخرى غير المحتواة ضمن العناصر المعادلة للخزينة مثل تقديم القروض للغير و تحصيلها واقتناء الاستثمارات و التنازل عنها.
- **الأنشطة التمويلية :**و هي الأنشطة التي يترتب عنها تغيرات في مكونات الأموال الخاصة من حيث الحصول على رأسمال جديد من الملاك أو المساهمين و إمدادهم بالعوائد، وكذا مديونية الوحدة فيما يخص الحصول على القروض من الدائنين و سدادها.

الفرع الثالث:حالات خاصة.

- **تأثير تغيرات الصرف :**الأرباح و الخسائر الخفية الناتجة عن تغيير أسعار الصرف لا تمثل تدفقات في الخزينة، لكن تأثير تغيرات أسعار الصرف على النقدية أو العناصر المعادلة للنقدية المحتفظ بها، أو الناتجة عن العملة الأجنبية يظهر في جدول تدفقات النقدية بطريقة تسمح بتقريب النقدية و العناصر المعادلة للنقدية عند فتح و إغلاق الفترة(الفقرة 28 المعيار IAS 7).
- **عناصر غير عادية:** تسجل هذه العناصر منفصلة ضمن قائمة تدفقات النقدية كأنها ناتجة عن نشاطات تشغيلية، استثمارية أو تمويلية(الفقرة 29 و 30 من المعيارIAS 7)
- **فوائد و حصص أرباح للدفع:** الفوائد المدفوعة و الفوائد و حصص الأرباح المستلمة ترتب عاديا ضمن تدفقات الخزينة الشغيلية من طرف لجنة مالية، لكن لا يوجد أياتفاق لترتيب هذه التدفقات في الخزينة لدى المؤسسات و الفروع الأخرى للنشاط(الفقرة **33 المعيار IAS 7).**
- **الضرائب على الأرباح:** التدفقات المرتبطة بالضرائب على الأرباح لها ارتباط بالاستغلال وبالتالي ترتب ضمن تدفقات الخزينة التشغيلية(الفقرة 36 المعيارIAS 7)

الفرع الرابع: إعداد قائمة التدفقات النقدية.

المعلومات اللازمة لإعداد قائمة التدفقات النقدية تستقى من الميزانيات المقارنة و قائمة الدخل الحالية، و كذلك البيانات الخاصة ببعض الصفقات المنتقاة.مستخدمين الخطوات التالية:

تحديد النقدية المتولدة من العمليات

تحديد النقدية المتولدة من العمليات أو المستخدمة في الأنشطة الاستثمارية والتمويلية

تحديد التغير(الزيادة أو التخفيض) في النقدية خلال الفترة

تسوية التغير في النقدية مع أرصدة النقدية في بداية و نهاية الفترة

و الشكل التالي خاص بج دول تدفقات الخزينة الذي يجب على الوحدة أن تنجزه، قصد تقديم معلومات مالية تلبي التنظيم المحاسبي المالي الجديد .

المطلب الرابع: قائمة تغيرات الأموال الخاصة وملحق القوائم المالية.

الفرع الأول:قائمة تغيرات الأموال الخاصة.

معظم المؤسسات كانت تقدم ضمن الملحق جد ول يبين تطور الأموال الخاصة .بينما المعيار(IAS 1 الفقرة86) جعل من هذه الوثيقة وحدة مستقلة ضمن القوائم المالية، يتم من خلالها تحليل التغيرات المنجزة على كل العناصر المكونة للأموال الخاصة خلال الفترة.

قائمة تغيرات الأموال الخاصة تقدم المعلومات الواجب إدراجها و المتعلقة بالحركات المرتبطة بـ:

–النتيجة الصافية الفترة.

– كل عناصر النواتج و الأعباء، الأرباح و الخسائر المسجلة ضمن الأموال الخاصة.

–تأثير تغيرات الطرق و تصحيح الأخطاء على كل عنصر من الأموال الخاصة.

–النتيجة الإجمالية للفترة و التي تناسب مجموع العناصر السابقة

–العمليات الخاصة بزيادة و نقصان الأموال الخاصة

–توزيع النتيجة و المخصصات المقررة خلال الفترة.

✓ **الأهداف الأساسية من المعلومات المتعلقة بتغيرات الأموال الخاصة.**

تحديد مجموع النتائج الناتجة عن أنشطة المؤسسة خلال الفترة .

تغير الأموال الخاصة بين تارخي الإغلاق والذي يبين بصفة عامة هذه النتيجة.

تغيرات الأموال الخاصة غير المرتبطة بالنتيجة، و المتمثلة في التعاقدات مع المساهمين .

و هي:

–تغييرات رأس المال الاجتماعي المحرر:

زيادة الرأسمال النقدي المتتالي عن إصدار السهم

تحويل الالتزامات لأسهم

–علاوات الإصدار، الإدماج و المساهمات

علاوات الإصدار الناتجة عن زيادة رأس المال النقدي، أو عن تحويل الالتزامات.

المعيار (المعيار IAS 32 الفقرة 37) يبين بان تكاليف التعاقد الخاصة بالأموال الخاصة، يجب إنقاصها من الأموال الخاصة إذا كانت هذه المصروفات مرتبطة مباشرة بالتعاقد و إذا كان بالإمكان تفاديها بدون هذا التعاقد .هذه المصروفات تحمل لعلاوة الإصدار، بينما تكاليف التعاقد تحمل على الأموال الخاصة.

و الشكل التالي خاص بقائمة الأموال الخاصة الذي يجب على الوحدة أن تنجزه قصد تقديم معلومات مالية تلبي التنظيم المحاسبي المالي الجديد(الملحق رقم4)

الفرع الثاني:ملحق القوائم المالية.[1]

ملحق القوائم المالية يحتوي على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من اجل إعداد القوائم المالية، و كذا الطرائق المحاسبية النوعية المستعملة الضرورية لفهم و قراءة القوا ئم المالية، و يقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة.

العنصر الأول: محتوى ملحق القوائم المالية.[2]

القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة و تحضير القوائم المالية (مدى مطابقتها للمعايير، و أي نقص يجب أن يشرح ويبرر).

المعلومات الإضافية الضرورية لفهم الميزانية، قائمة الدخل، جدول تدفقات الخزينة، و جدول تغيرات الأموال الخاصة.

المعلومات التي تخص الوحدات في حالة الشراكة، المؤسسات المختلطة، المؤسسات الأم و فروعها .و كل التعاقدات التي تمت مع الوحدات أو مسيريها :طبيعة العلاقات، أنواع التعاقد، حجم و قيمة التعاقد، سياسة تحديد الأسعار المتعلقة بالتعاقدات.

المعلومات ذات الصبغة العامة أو المتعلقة ببعض العمليات الخاصة وذلك للحصول على الصورة الصادقة.

يوجد عاملان أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات الواجب إظهارها في الملحق:

*عنصر ملائمة المعلومة

*أهميتها النسبية

وعليه فالملحق يجب أن يحتوي فقط على معلومات ذات دلالة، تؤثر على أحكام مستعملي القوائم فيما يخص الذمة المالية، الوضعية المالية و نتيجة المؤسسة.

العنصر الثاني: تغيير الطرائق و الأحداث اللاحقة لتاريخ الإغلاق.

تغيير الطرائق و الأخطاء :حسب المعيار (IAS 08) فانه في حالة التغيير في طريقة التقديم و الترتيب في القوائم المالية، نتيجة تغيير الطرائق (لظهور معيار جديد، أو التغيرات التي تؤدي إلى تقديم جيد للتعاقدات أو الأحداث التي تؤثر في الوضعية و الأداء المالي للوحدة) أو حدوث أخطاء (الناجمة عن التطبيق الخا طئ للقواعد المحاسبية، أو النسيان أو الحسابات الخاطئة)، و في كل حالة تكون فيها المعلومة ذات أهمية، لابد أن يقدم لها شرح في الملحق عن أسباب هذا التغيير في الطريقة و طبيعة الخطأ، والتعديلات و التصحيحات التي أنجزت خلال

[1] الجريدة الرسمية- مرجع سابق-ص 27.

[2] الجريدة الرسمية– مرجع سابق –ص 38.

الفترات السابقة و كذالك التي حصلت في الفترة الحالية، بطريقة تمكن الحصول على المعلومة و مقارنتها .مثل تغيير طريقة حساب الاهتلاك، لابد من تقديم المبررات لذلك و تأثير ذلك على النتيجة

الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال : إذا كانت الأحداث الناتجة بعد تاريخ الإقفال لا تغير في حالة الأصول و الخصوم للفترة السابقة للإقفال لا تجرى قيود تسوية . في الحالة العكسية لما يكون للأحداث أهمية و يكون لعملية نسيانها تأثير على القرارات لمستخدمي القوائم المالية، فلا بد من التطرق لها في الملحق من حيث نوع الحدث و تقدير التأثير المالي

و حسب المعيار (IAS10)هناك نوعين من الأحداث اللاحقة وهما

الأحداث التي تولد أدلة إضافية فيما يتصل بالظروف التي وقعت في تاريخ الميزانية و تؤثر على التقديرات عند إعداد القوائم المالية، مما يستوجب إجراء تسويات للقوائم المالية، مثل الخسارة المحققة نتيجة إفلاس زبون مشكوك في تحصيله في تاريخ لاحق لإعداد الميزانية، الأمر الذي يتطلب إجراء تسوية للقوائم المالية قبل إصدارها.

الأحداث التي توفر أدلة فيما يتعلق بظروف لم تكن موجودة في تاريخ الميزانية، و لكن حدثت بعد ذلك التاريخ، هنا لا تجرى تسوية للقوائم المالية، مثل الخسارة المحققة لزبون مشكوك في تحصيله أو حريق أو فيضان حدث في تاريخ لاحق لإعداد الميزانية، ولم يكن لها إثبات على الظروف التي وقعت في تاريخ إعداد الميزانية، الأمر الذي لا يتطلب إجراء تسوية للقوائم المالية قبل إصدارها،

لكن الإفصاح عنه يكون مقبولا.

و الأشكال التالية تبين المعلومات التي تحتويها هذه الملاحق .

المبحث الثالث: تبويب الحسابات.

المطلب الأول:تنظيم المحاسبة

النظام المحاسبي المالي لم يأتي بمبادئ و طرائق محاسبية جديدة، و إنما بمنهجية تجعل المحاسبة أكثر تنظيما عما كانت عليه في الماضي، و كذا تشغيل النظام المحاسبي بطريقة فعالة، حتى يمكن إنتاج قوائم مالية وفق معايير المحاسبة الدولية.

الفرع الأول:مصداقية المحاسبة مبنية على التنظيم المحكم و الرقابة الفعالة

لتحقيق الأهداف المرجوة من المحاسبة و التي تم التطرق إليها سالفا، و في إطار احترام مبدأ الحذر لابد أن تلبي المحاسبة التزام **الدقة** و **المصداقية** و **الشفافية** : أثناء **المسك** ، و عند إجراء **الرقابة**، وعند **تقديم القوائم**، و كذا **تبليغ المعلومة** المعالجة.

كما يجب الإشارة إلى العملة المستعملة و عملية التقريب في الوثائق التي تشكل القوائم المالية.

فالمؤسسة تحدد تحت مسؤوليتها الإجراءات الضرورية التي تجعل موقع التنفيذ لنظام محاسبي يسمح لها من إجراء الرقابة الداخلية و الخارجية . كذلك من اجل ضمان فهم و مراقبة نظام معالجة المعلومة المحاسبية لا بد من

وجود نظام توثيق فعال يصف الإجراءات و التنظيم المحاسبي.

فأصول و خصوم الوحدة يجب أن يخضعوا مرة على الأقل سنويا لعملية الجرد العيني و الكمي و القيمي، انطلاقا من الرقابة المادية و الإحصائية للوثائق الثبوتية.

الفرع الثاني:مصداقية المحاسبة تتطلب منع التغييرات في التسجيلات.

طبعا القيود المحاسبية تتم وفق طريقة القيد المزدوج، وأي تسجيل محاسبي يبين أصل و محتوى و تحميل كل معلومة، كما يحتوي أيضا على مرجع الوثيقة التبريرية التي تسنده.

فكل القيود المحاسبية يجب أن تسند بالوثائق المبررة، التي تتطلب تنظيما يمكن الرجوع إليها بكل سهولة، و ربطها بالقيد المحاسبي المناسب .هذه الإجراءات طبعا تجعل القيود المحاسبية في منأى عن أي تغيير في محتواها، كما أن تثبيت التسلسل التاريخي يضمن عدم مس التسجيلات المحاسبية.

الفرع الثالث:الدفاتر المحاسبية

مما لاشك فيه أن حجر الزاوية في تطبيق أي نظام محاسبي من خلال تطبيق مراحل الدورة المحاسبية هو عملية التسجيل واثبات الأحداث الاقتصادية و المعاملات المالية في الدفاتر المحاسبية من واقع المستندات المحاسبية التي تشكل المصدر الأساسي للبيانات كمدخلات، تليها عملية التسجيل و التبويب كعملية تشغيل لتلك

البيانات.

فكل وحدة مطالبة بمسك دفتر اليومية، دفتر الأستاذ و دفتر للجرد حيث أن:

-**دفتر اليومية** يسجل فيه الحركات التي تتم على الأصول، الخصو م، الأموال الخاصة،الأعباء و نواتج الوحدة و ذلك بتجميع مجاميع العمليات المسجلة على الأقل مرة في كل شهر (المادة 9من القسم 2 من القانون التجاري)

-التسجيلات في دفتر اليومية يتم ترحيلها إلى **دفتر الأستاذ** ، حيث يعتبر هذا الإجراء جزءا من عملية التلخيص و التبويب.

-**دفتر الجرد** يسجل فيه كل البيانات التي تخص حسابات القوائم المالية لكل فترة . و عليه فان اليومية و دفتر الأستاذ سيتم تجزئتهم إلى يوميات مساعدة و دفاتر الأستاذ المساعدة حسب

احتياجات الوحدة . و المحاسبة يمكن مسكها يدويا، أو بواسطة نظام الإعلام الآلي، و في هذه الحالة الأخيرة لابد:

من تلبية متطلبات الأمان و المصداقية اللازمة فيما يخص حفظ المعطيات ووجود سبيل للمراجعة.

أن يتم استرجاع كل المعلومات التي دخلت في نظام المعالجة على أوراق بشرط أن تكون مفهومة.

بالنسبة للمؤسسات التي تقوم بنشر قوائمها المالية وفق قواعد تشر يعها الوطني غير ملزمين بإعداد دفتر الجرد جراء عملية النشر.

الفرع الثالث:الإثبات و الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية.

الوثائق الثبوتية للعمليات المحاسبية تؤرخ و تعد على أوراق تكون كركيزة تمكن من الاحتفاظ و الرجوع إليها وقت الحاجة .فالعمليات التي تكون من نفس الطبيعة، و تتحقق في نفس الموقع خلال نفس اليوم يمكن تجميعها في نفس الوثيقة الثبوتية . الدفاتر المحاسبية و الوثائق الموجودة لدى الوحدة يحتفظ بها لمدة يحددها التشريع الوطني.

المطلب الثاني:مدونة الحسابات.

الفرع الأول :المبادئ و الأسس التي يقوم عليها مخطط الحسابات.

كل مؤسسة مطالبة بإعداد على الأقل مخطط للحسابات يتناسب مع هيكلتها، و نشاطها، و احتياجاتها فيما يخص المعلومات التي تتطلبها عملية التسيير . والحساب هو اصغر وحدة تعتمد للتصنيف و تسجيل العمليات المحاسبية .هذه الحسابات تجمع حسب تصنيفات متجانسة تدعى **مجموعة** .و كل مجموعة مجزأة إلى حسابات معرفة بأرقام برقمين و أكثر.

الفرع الثاني:الإطار المحاسبي الإجباري.

كل المؤسسات مهما كان نشاطها أو حجمها مطالبة بتطبيق الإطار المحاسبي الذي يبين قائمة الحسابات الرئيسية لكل مجموعة، مع إمكانية فتح الحسابات الفرعية الضرورية التي تلبي احتياجاتهم.

العمليات المرتبطة بالميزانية وزعت إلى خمسة مجموعات للحسابات تسمى بحسابات الميزانية.(الملحق رقم03)

بالنسبة للمجموعة 8 و 9 لا تستعمل على مستوى الإطار المحاسبي، و لكن ترك مجال للحرية في استعمالهم بالنسبة للوحدات من اجل متابعة محاسبة الاستغلال، و التزاماتهم المالية خارج الميزانية، أو لبعض العمليات الاستثنائية التي ليس لها مكان ضمن حسابات المجموعات من 1 إلى7

خلاصة الفصل الثالث:

خصص هذا الفصل للتعرف عما جاء في النظام المحاسبي المالي فيما ماهية النظام المحاسبي ومدى توافقه مع المخطط المحاسبي 75 وأيضا فيما يخص القوائم المالية، التي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، و التي تعتبر من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة الوحدة، و بالتدقيق فيما ستحققه من نتائج .فبعد ما كان مجموع القوائم في النظام الحالي سبعة عشرة جدولا، سيصبح بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي خمسة قوائم أساسية فقط و هي : للميزانية – جدول حسابات النتائج – جدول تدفقات الخزينة – جدول تغيرات الأموال الخاصة و الملحق . و حتى تكون المعلومات المحتواة في هذه القوائم ذات خصائص نوعية يجب أن تأخذ بعين الاعتبار التوفيق بين التكلفة و العائد، بحيث يجب أن تكون منفعة المعلومات أكبر من تكلفة إعدادها .كما يجب أن تضبط هذه القوائم تحت إشراف مسؤولية مسيري الوحدة أمام المصالح الضريبية.

بالنسبة **للميزانية** هناك تغيير من حيث الشكل و المحتوى، فتصنف العناصر إلى جاري و أخرى غير جارية، من ناحية أخرى لا تأخذ بعين الاعتبار إلا العناصر التي تدخل في عملية الاستغلال، أما العكس فيجب التخلص منها إلا إذا كانت ستنتج نواتج مستقبلية، فتسجل بقيمة النواتج المتوقع تحقيقيها مستقبلا .كذلك بالنسبة للاستثمارات الممولة بالإعانات يجب تسجيلها ضمن الاستثمارات بعد استبعاد الرسم على القيمة المضافة.

أما فيما يخص **جدول حسابات النتائج** ، الذي يمكن المهتمين بالقوائم المالية بقياس الكفاءة الاقتصادية للوحدة، و يوفر المعلومات التي من خلالها يمكن التعرف على أماكن وجود فرص الاستثمار المربحة، و أيضا يمكن الزبائن من تحديد قدرة المؤسسة على تق ديم السلع و الخدمات المطلوبة، دون نسيان أهميته بالنسبة للحكومة فيما يخص صياغة السياسة الضريبية والاقتصادية .أما **جدول تدفقات الخزينة** فهو يوفر المعلومات الخاصة بالمتحصلات و المدفوعات النقدية للمؤسسة خلال الفترة، و كذا دورها في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستق بلية التي يمكن توفيرها لسداد الديون .أما فيما يخص **جدول تغيرات الأموال الخاصة** ، فمن خلاله يتم تحليل الحركات المنجزة على كل العناصر المكونة للأموال الخاصة خلال الفترة، أما الجزء الأخير من هذا الفصل خصص **لملحق القوائم المالية** التي تعتبر ضرورية لفهم العمليات التي تظهر في القوائم السابقة.

في هذا الفصل كذلك تم إبراز أهمية تنظيم المحاسبة حتى تكون لها مصداقية و منع التغييرات في السجلات .كما تم توضيح أهمية مسك الدفاتر المحاسبية من حيث كونها تمثل حجر الزاوية في تطبيق أي نظام محاسبي، من خلال تطبيق مراحل الدورة المحاسبية التي تتطلب

التسجيل واثبات الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية في الدفاتر المحاسبية، من واقع المستندات المحاسبية التي تشكل المصدر الأساسي للبيانات كمدخلات، تليها عملية التسجيل و التبويب كعملية تشغيل لتلك البيانات . و تم التطرق إلى مدونة الحسابات كما جاءت في النظام المحاسبي المالي، هذه الحسابات تجمع حسب تصنيفات متجانسة تدعى **مجموعة** .و كل مجموعة مجزأة إلى

حسابات معرفة بأرقام برقمين و أكثر، و كل مؤسسة مطالبة بإعداد مخطط للحسابات يتناسب مع هيكلتها، و نشاطها، و احتياجاتها فيما يخص المعلومات التي تتطلبها عملية التسيير